

**ACADEMIA DE STUDII ECONOMICE A MOLDOVEI**

**CATEDRA „CONTABILITATE ȘI AUDIT”**

# **ÎNDRUMARUL METODIC**

*pentru stagii de practică*

*Programul de masterat „Audit financiar”*

*Autori:*

© Conf. univ. dr. Anatolie Iachimovschi

© Conf. univ. dr. Rodica Cușmăunsă

**Editura ASEM**

**Chișinău - 2014**

Indrumarul a fost aprobat de către Comisia Metodică a facultății „Contabilitate” (proces verbal Nr. 10, din 17 martie 2014) și Consiliul facultății „Contabilitate” (proces verbal Nr.6, din 20 martie 2014).

Indrumarul a fost revizuit în cadrul ședinței catedrei „Contabilitate și audit” din 30 august 2017.

## I. ORGANIZAREA STAGIULUI DE PRACTICĂ

Stagiul de practică la Ciclul II, Masterat, programul „Audit financiar” durează 7 săptămâni (35 de zile lucrătoare) și se oferă 10 puncte credite. Pe durata practicii masterandul va investiga toate lucrările de organizare și exercitare a auditului: acceptarea misiunii, studierea mediului de control intern al entității, elaborarea strategiei generale și planului misiunii, coordonarea și documentarea lucrărilor de audit, eșantionarea și extrapolarea denaturărilor, evaluarea controlului intern, colectarea probelor de audit, comunicarea rezultatelor auditului și emiterea raportului de audit.

## II. CERINȚE GENERALE ALE STAGIULUI DE PRACTICĂ

Masterandul își asumă responsabilitatea pentru respectarea graficului calendaristic de efectuare a practicii, după cum urmează:

### Planul calendaristic al stagiului de practică

Compartimentele practicii	Nr. de zile	Nr. min. de pag.	Documente aplicate
Acceptarea misiunii	1	1	anexa 2
Aprecierea mediului de control intern	2	1	anexa 3
Elaborarea strategiei generale și planului misiunii	3	2	anexele 4, 5, 6 și 7
Coordonarea și documentarea lucrărilor de audit	4	2	anexele 8 și 9
Eșantionarea și extrapolarea denaturărilor	5	1	anexele 10, 11 și 12
Testarea controlului intern	5	3	anexa 13
Obținerea probelor de audit	8	7	anexele 14 și 15
Raportarea rezultatelor auditului	7	3	anexele 16 și 17
<b>Total</b>	<b>35</b>	<b>20</b>	-

Raportul privind stagiul practicii se elaborează cu următoarea structură:

- foaia de titlu, agenda activităților și chestionarul (anexa 1);
- cuprinsul raportului;
- conținutul de bază, conform temelor prevăzute în planul calendaristic;
- anexele, inclusiv documentele recomandate la fiecare compartiment al practicii.

Volumul raportului stagiului de practică va fi de minimum 20 pagini. Anexele vor conține, cel puțin, 15 documente. Raportul practicii se semnează de masterand și conducătorul practicii. Practica se susține conform graficului de studii.

Rezultatul practicii este evaluat cu note (1-10).

### **III. CONȚINUTUL TEMELOR PREVĂZUTE ÎN PLANUL CALENDARISTIC**

#### **Tema 1. Acceptarea misiunii**

La acest compartiment, masterandul examinează procesul de comunicare privind acceptarea misiunii între firma de audit și entitatea auditată, studiază dacă comunicarea este constructivă și deschisă și se aplică sau nu scrisoarea de misiune preventiv întocmirii contractului de audit.

În acest scop, în raportul practicii masterandul va efectua următoarele precizări cu privire la entitatea auditată:

- date generale: organizarea și funcționarea activității curente, organigrama, actele constitutive și reglementările interne;
- structura conducerii (consiliul de administrare, consiliul de directori, auditorii interni) și informații despre membrii acesteia, sistemul informatic și informațional utilizat, fluxul de personal;
- situațiile financiare ce vor fi auditate: bilanțul, situația de profit și pierdere, situația modificărilor capitalului propriu, situația fluxurilor de numerar, notele la situațiile financiare (politicile contabile).

Raportul practicii la acest compartiment, de asemenea, va cuprinde și informația despre principalele activități ale entității: activitatea comercială (resurse, vânzări, marketing), activitatea de producție (structura și specificul producției/serviciilor, tehnologia de producție), activitatea financiar-contabilă (politici contabile, gestiuni), activități complementare (cercetare-proiectare, investiții-dezvoltare). Se consideră necesar, de asemenea, și efectuarea unei analize preliminare a situației clientului pe baza celor mai recente informații financiare, expunerea propriilor opinii referitoare la zonele de risc privind auditul, precum și analiza obligațiilor clientului față de terți și față de serviciul fiscal, comentarea unor situații de excepție. Pentru documentarea condițiilor de exercitare a auditului, masterandul completează scrisoarea de misiune prezentată ca model în anexa 2.

#### **Tema 2. Aprecierea mediului de control intern**

Investigarea acestei teme va permite masterandului să înțeleagă atitudinea conducerii entității față de controlul intern. În acest scop se vor acumula cunoștințe despre stilul de conducere, structura organizațională, separarea sarcinilor și responsabilităților de serviciu, politicile de remunerare și promovare, politicile contabile și de raportare. Aceste cunoștințe sunt necesare pentru a determina nivelul de încredere al auditorului față de controlul intern.

Masterandul pe bază de observații, discuții și a altor modalități de investigare va documenta informația acumulată. Cu titlu de recomandare, poate fi aplicat formularul din anexa 3. Acest formular se va ajusta de către masterand prin formularea întrebărilor suplimentare la fiecare subcompartiment. În acest scop, este necesar de a se ține cont de următoarele aspecte ale mediului de control intern: modul de funcționare a managementului (prin intermediul anumitor regulamente, proceduri, manuale, standarde etc.); politici manageriale cu privire la personal (politici de recrutare, menținere a personalului competent, perfecționare și pregătirea profesională); supravegherea controalelor interne și a sistemului contabil (revizuirea operațiunilor, monitorizarea nivelului de realizare a angajamentelor contractuale față de clienți și furnizori); măsuri întreprinse de conducerea entității pentru respectarea cadrului legislativ și normativ care reglementează activitatea entității, de exemplu, întocmirea scrisorilor în adresa organelor fiscale pentru a solicita explicații referitor la interpretarea prevederii legale în raport cu situația specifică de la entitate.

Informația acumulată de masterand trebuie să permită emiterea unei opinii proprii referitor la nivelul de încredere, care poate fi acordat mediului de control intern al entității de către un auditor. Această opinie trebuie să fie precizată în raportul practicii de masterat. Astfel, dacă mediul de control intern se apreciază ca fiind la un nivel scăzut, aceasta permite de a concluziona că există un risc de control intern ridicat și ca urmare la planificarea auditului nu este necesar ca auditorul să elaboreze teste de evaluare, în mod individual, a procedurile de control intern.

### **Tema 3. Elaborarea strategiei generale și planului misiunii**

La acest compartiment este necesar de a studia modul de elaborare a strategiei generale și planului misiunii. În acest scop se va examina lucrările de planificare a unei misiuni, inclusiv: stabilirea domeniului de aplicare a misiunii, plasarea în timp și amplexarea resurselor necesare realizării auditului; direcționarea eforturilor echipei misiunii; documentarea naturii, calendarului și întinderii auditului; asigurarea controlului bunei execuții a lucrărilor pe tot parcursul misiunii; precizarea obiectivelor auditului, precum și a bugetului de timp pentru fiecare rubrică și pentru fiecare lucrare de audit aplicată.

Se recomandă ca la elaborarea raportului practicii să fie aplicate formularele prezentate în anexele 4, 5 și 6. Strategia generală conține: caracteristicile misiunii (cadrul general de raportare financiară, segmentele de afaceri, moneda de raportare, efectul tehnologiei informației asupra procedurilor de audit, disponibilitatea personalului); obiectivele de raportare, plasarea în timp a auditului și natura comunicărilor (calendarul de raportare financiară, discuția cu conducerea și cu persoanele însărcinate cu governanța privind așteptările legate de rapoarte și comunicări, natura și plasarea în timp estimată a comunicărilor dintre membrii echipei misiunii); factorii

semnificativi, activități preliminare misiunii (pragul de semnificație, clasele semnificative de tranzacții și solduri, domeniile în care riscul de denaturare semnificativă poate fi mai ridicat, modificări semnificative ale cadrului de raportare financiară); natura, plasarea în timp și amploarea resurselor (echipa misiunii, inspectorul calității lucrărilor de audit, perioada de exercitare a misiunii).

De regulă, formularul care se aplică pentru documentarea informației necesare elaborării planului misiunii conține: date generale despre entitatea auditată (denumirea, sediul, obiectivele de activitate); natura angajamentului de audit (auditul situațiilor financiare, proceduri convenite cu clientul etc.); aprecierea preliminară a controlului intern; evaluările privind riscurile interne de control; identificarea domeniilor semnificative de audit, stabilirea nivelurilor pragului de semnificație pentru scopurile auditului (anexa 7).

Pentru perfectarea documentară a strategiei generale și a planului misiunii și anexarea la raportul de practică masterandul urmează să efectueze următoarele investigații. Precizarea graficului de timp, inclusiv momentul în care auditorul începe și urmează să finalizeze lucrările de audit, numărul de zile pe care echipa de audit le va petrece la sediul entității auditate, persoanele implicate în audit și responsabilitățile acestora. De asemenea, se stabilesc termenii cu limită, cum ar fi: data când se va elabora proiectul raportului de audit, data înaintării pentru analiză și avizare; când vor fi luate în considerare comentariile și obiecțiile entității auditate și când va fi redactat raportul de audit final. Concretizarea rapoartelor și a relațiilor pe care auditorul trebuie să le stabilească cu auditorii precedenți, cu specialiștii din alte domenii și cu conducerea entității auditate. Dacă este cazul se determină resursele suplimentare, cum ar fi cheltuieli pentru deplasări la subdiviziunile entității auditate.

#### **Tema 4. Coordonarea și documentarea lucrărilor de audit**

Deoarece lucrările de audit planificate necesită a fi coordonate cu membrii echipei misiunii, este necesar ca masterandul să descrie următoarele activități specifice acestei etape:

- formularea setului de instrucțiuni pentru asistenții și auditorii implicați în realizarea misiunii;
- stabilirea pentru fiecare domeniu auditat a timpului necesar aferent lucrărilor de audit;
- aprecierea controlului intern, necesitatea unor lucrări deosebite (lucrări de inventarieri fizice);
- confirmările (interne și externe), documentele și rapoartele care trebuie obținute;
- efectuarea evaluărilor specifice a riscurilor inerente și de control intern;
- aprecierea nivelului necesar de asigurare garantat de lucrările de testare a rulajelor și soldurilor conturilor contabile;

- determinarea duratei testelor controlului intern, a rulajelor și soldurilor conturilor contabile;
- consultanța acordată de conducerea firmei de audit, precum și implicarea altor auditori sau experți pentru oferirea asistenței de specialitate necesară (informatică, fiscalitate etc.).

La acest compartiment masterandul, își va expunea părerea referitor la: calitatea documentării lucrărilor de audit; formularele documentelor de lucru pot fi adaptate și completate în funcție de riscurile identificate pe parcursul derulării misiunii; la elaborarea documentelor de lucru s-a ținut cont de eventualele modificări care fac obiectul deciziilor ulterioare aprobate de conducătorul misiunii.

De asemenea, se va ține cont și de măsura în care obiectivele documentării reflectă rezultatele evaluării riscurilor identificate pentru activitatea auditată. Resursele și perioada de timp alocate corespund caracteristicilor activității auditate, complexității acesteia și expunerilor la risc. Iar lucrările de identificare, analiză, evaluare și înregistrare a informațiilor pe perioada de desfășurare a misiunii sunt cuprinse, după metode bine determinate, în fișe de lucru, aprobate de conducătorul echipei de audit înainte de începerea misiunii.

În baza formularelor din anexele 8 și 9 și a informațiilor din practică, masterandul elaborează fișa de lucru pentru testarea controlului intern și fișa de lucru pentru testarea soldurilor și rulajelor conturilor contabile. Aceste formulare se vor ajusta de către masterand în funcție de particularitățile entității auditate și de compartimentul analizat. Formularul din anexa 7 conține două exemple convenționale de lucrări de audit care pot fi preluate de masterand și adaptate la cunoștințele practice obținute de la entitatea investigată. În acest caz, de asemenea se recomandă completarea fișei cu un exemplu nou de lucrare de audit, cum ar fi evaluarea controlului intern bazat pe recalculare, de exemplu recalcularea totalurilor din documentația întocmită de persoanele material-responsabile.

La completarea formularului din anexa 9, masterandul va lua în considerare particularitățile de aplicare a testelor de fond pentru a verifica acuratețea informațiilor din situațiile financiare, precum: examinarea documentelor primare și a registrelor contabile, solicitarea de informații verbale și scrise, confirmarea sau primirea unui răspuns scris/verbal de la o terță parte independentă, recalcularea totalurilor din documentele primare și registrele contabile, observarea proceselor și procedurilor desfășurate de alte persoane (urmărirea modului în care sunt numerotate pozițiile unei liste de inventar de către personalul entității auditate, pentru a obține asigurarea că acesta este efectuat într-un mod sistematic și eficace).

Este necesar de comentat ce modalități aplică auditorul pentru a obține un răspuns sub formă scrisă. Care sunt motivele pentru care se consideră că această formă are un nivel de credibilitate mai mare în comparație cu cel exprimat verbal. De asemenea, ținând cont de situația economico-

financiară a entității analizate este necesar de descris în ce cazuri auditorul solicită astfel de răspunsuri. De exemplu, în cazul confirmării creanțelor și datoriilor, activelor aflate la terți (mijloace de transport, mărfuri etc.), precum și a numerarului la conturile bancare. În acest caz, se recomandă de a atrage atenția dacă auditorul insistă să obțină confirmarea contactând direct terța parte și nu prin intermediul entității auditate.

De asemenea, la această temă masterandul va descrie modul de aplicare a testelor de fond, efectuând și unele exerciții de sine stătător. Astfel, în cazul testelor de recalculare masterandul reverifică câteva calculații pentru determinarea acurateții aritmetice. În acest scop, se recomandă recalcularea sumelor din unele documente primare (facturi comerciale, fișe de inventar, procese verbale de predare-primire a lucrărilor și serviciilor etc.), care, în opinia masterandului, sunt suspecte (conțin corectări, arată neîngrijit, rubrici parțial completate sau necompletate etc.). Se verifică și totalurile din câteva registre contabile (registrele de procurări și livrări, bordirourile de calcul a salariilor, fișele de calcul a amortizării etc.). Totodată, se va efectua și reverificarea transferurilor de informații pentru a obține asigurarea că aceeași informație este înregistrată la aceeași valoare în mai multe registre contabile.

### **Tema 5. Eșantionarea și extrapolarea denaturărilor**

La acest compartiment se recomandă ca prin intermediul formularelor din anexele 10, 11 și 12 masterandul să documenteze cunoștințele acumulate din practică. Pentru aplicarea formularului din anexa 10 masterandul trebuie să identifice în primul rând populația din care este selectat eșantionul. În acest scop este necesar ca în raportul practicii masterandul să descrie câteva exemple de seturi de date ce întrunesc condițiile de a fi constatate populații. De exemplu, populații se consideră: elementele unui sold (materialele, produsele, mărfurile, creanțele cumpărătorilor, datoriile furnizorilor), elementele unui grup de tranzacții (livrările, procurările, încasările), activitățile de control intern (controlul gestionării mărfurilor, inventarierea materialelor, confirmarea creanțelor și datoriilor).

Totodată, masterandul va studia situațiile când auditorul poate decide că va fi cel mai adecvat de a examina întregul set de date. În cazul testării controlului intern verificarea întregului set de date se aplică mai rar, însă mai des se practică la testarea de fond. De asemenea, masterandul va preciza câteva exemple din practică pentru următoarele situații: populația constă dintr-un număr mic de elemente cu valoare mare (imobilizări necorporale, terenuri, credite); riscul inerent și riscul legat de control sînt ridicate, iar alte procedee nu oferă probe de audit suficiente și adecvate (lipsa actelor de verificare reciprocă cu debitorii și creditorii); procesul efectuat prin intermediul sistemului informațional computerizat face verificarea întregului set și eficientă din



punct de vedere al cheltuielilor (reconcilierea balanțelor de verificare cu soldurile și rulajele din registrele contabile).

Apoi, este necesar de studiat caracteristicile elementelor populației pentru divizarea în straturi și verificarea în mod separat. Astfel de elemente sunt cele cu valoare mare sau cu indicii deosebiți. În raportul practicii se va dezvălui o situație când s-a decis să se selecteze anumite elemente ale populației din cauza valorii mari a acestora sau altor indici, spre exemplu, elemente cu caracter suspect, neordinar, ce sînt supuse riscului sau elemente asupra cărora în perioadele precedente au fost comise erori. Pe baza formularului și a exemplului prezentat în anexa 9 este necesar de documentat această situație. De asemenea, în raportul practicii pot fi comentate și alte situații. De exemplu, când auditorul poate decide să examineze elementele valoarea cărora depășește o anumită sumă în scopul verificării părții mai mari din suma totală a soldului contului sau a grupului de tranzacții.

Pentru acumularea cunoștințelor practice privind determinarea dimensiunii eșantionului este necesar de a studia cazurilor când examinarea selectivă nu constituie eșantionaj de audit a anumitor elemente ale soldului contului sau grupului de tranzacții, chiar dacă este un mijloc eficient de colectare a probelor de audit (de exemplu în scopul stabilirii veridicității împrumuturilor primite sunt selectate și testate doar împrumuturilor de la persoane fizice). În cazul în care eșantionarea este un mijloc eficient, se recomandă aprecierea ratei tolerabile a deviației și a ratei deviației estimate a populației de testat pentru ca în baza algoritmului de identificare, expus în anexa 10, să fie determinat dimensiunea eșantionului.

Deoarece riscul de eșantionare influențează eficiența auditului, se recomandă ca masterandul să investigheze și alte posibilități pentru a calcula dimensiunea eșantionului. De exemplu, utilizarea programului IDEA sub denumirea de „Basic Precision Pricing”. În acest caz, este necesar să fie acumulate cunoștințe despre pragul de semnificație, rata tolerabilă a deviației, rata deviației estimate a populației de testat, precum și valoarea totală a populației.

Următoarea etapă în elaborarea eșantionului este selectarea elementelor eșantionului. În procesul practicii, masterandul pe baza unei populații va investiga atât metoda statistică cât și cea nestatistică de eșantionare. Se recomandă aplicarea indicațiilor metodologice exemplificate în anexa 11. Formularul din această anexă servește ca model de document de lucru al auditorului și poate fi ajustat de către masterand la expunerea datelor practice obținute de la entitatea analizată.

Extrapolarea denaturărilor descoperite în eșantion asupra întregului set de date ale populației constituie un procedeu complicat. De aceea, masterandul trebuie să obțină o imagine clară a mărimii denaturărilor și comparării acestora cu eroarea tolerabilă. Pentru documentarea acestui procedeu, în raportul practicii de masterat poate fi preluată metodologia de extrapolare, expusă în anexa 12. Se recomandă ca masterandul să țină cont de influența erorii extrapolate asupra

obiectivului concret al testării și asupra altor domenii ale auditului. Dacă se constată o eroare aberantă, este necesar de a fi exclusă la extrapolarea erorilor din eșantion. Erorile extrapolate și aberante din fiecare strat se adună.

În final, masterandul va emite o concluzie proprie privind rezultatele extrapolării denaturărilor eșantionului. În concluzie, este necesar de a se menționa dacă evaluarea preliminară a caracteristicii relevante ale populației se confirmă sau necesită să fie revizuită. Dacă suma totală a erorilor extrapolate și erorilor aberante este mai mică, însă este aproape de cea care se consideră tolerabilă, urmează să ia în considerare temeinicia rezultatelor testării eșantionului și necesitatea obținerii probelor de audit suplimentare.

La formularea concluzie, masterandul va ține cont și de faptul că asupra rezultatelor testării eșantionului influențează riscul de eșantionare. De exemplu, dacă eroarea extrapolată este aproape de eroarea tolerabilă, există riscul că un alt eșantion va conduce la o altă evaluare mai bună care poate depăși eroarea tolerabilă. În acest caz, în raportul practicii pot fi prezentate și unele soluții pentru diminuarea acestui risc, precum: să se solicite conducerii să cerceteze erorile depistate și posibilitatea apariției erorilor ulterioare; să se majoreze dimensiunea eșantionului și să se corecteze erorile.

## **Tema 6. Testarea controlului intern**

Investigarea acestei teme pe baza datelor oferite la locul practicii are ca scop de a înțelege particularitățile controlului intern din cadrul entității analizate și cum pot fi aplicate cunoștințele acumulate pentru exercitarea lucrărilor de audit. De aceea, este necesar ca masterandul să cerceteze activitățile instituite de managementul entității pentru asigurarea unui control intern adecvat. De regulă, la acest compartiment sunt investigate următoarele activități din cadrul unei entități: circulația documentelor în interiorul întreprinderii, modul de verificare și aprobare a acestora; controlul acurateții aritmetice a înregistrărilor din documentele primare, rapoartele gestionarilor, jurnalele și registrele evidenței analitice și sintetice; revizuirea aplicațiilor și a sistemelor informaționale computerizate; verificarea cărții mari și a bilanțelor contabile; analiza valorilor previzionate cu cele efectiv realizate; compararea și revizuirea datelor interne cu surse de informație externe.

Totodată este necesar ca în raportul de practică să fie dezvăluite aspectele relevante ale sistemului de contabilitate și de control intern pentru evaluarea riscului inerent și de control intern, pentru ca mai apoi să se descrie cum această evaluare permite auditorului să identifice informațiile eronate sau care influențează în mod semnificativ, situațiile financiare. În acest scop, este necesară efectuarea unei analize a elementelor de bază ale controlului intern. Adică masterandul va observa dacă în cadrul entității au fost luate măsuri organizatorice, pentru a

asigura gestiunea eficientă a patrimoniului și înregistrarea corectă în contabilitate a elementelor patrimoniale și a operațiunilor economico-financiare, dacă sarcinile de serviciu sunt delimitate corect pe compartimente și angajați astfel încât fiecare persoană să fie responsabilă de atribuțiile sale de serviciu. De asemenea, masterandul va atrage atenția la rigurozitatea cu care responsabilitățile sunt stabilite pentru fiecare angajat pentru a se stabili dacă există o conștientizare pentru ducerea la îndeplinire a sarcinilor stabilite la locul de muncă.

Raportul practicii, la acest compartiment, va conține și precizarea obiectivelor controlului intern privind sistemul contabil. De exemplu, masterandul va comenta dacă: toate operațiunile sunt înregistrate corect în contabilitate, tranzacțiile economice sunt autorizate doar de către conducere; accesul la documente și la baza de date computerizată este permis cu acordul conducerii; politicile contabile corespund specificului de activitate al entității; sistemul informatic contabil funcționează corespunzător etc.

Este important ca în cadrul acestei evaluări să se urmărească modul în care se exercită controlul asupra personalului entității. De aceea, în raportul practicii se va descrie controalele erarhice și reciproce dintre angajați, modul de asigurare a independenței și autorității persoanelor ce exercită controlul intern.

La investigarea acestei teme, masteranzii trebuie să evalueze și alte trăsături ale controlului intern, de exemplu capacitatea controalelor interne implementate în cadrul entității analizate de a preveni sau a detecta neconformitățile, procedurile aplicate în cadrul entității pentru emiterea, completarea, verificarea, prelucrarea și arhivarea documentelor etc.

Indiferent de faptul dacă se constată sau nu că există un sistem de control intern adecvat, pe care se poate baza la aprecierea autenticității situațiilor financiare, masterandul va efectua investigații privind modul de aplicare a testelor controalele interne. În acest scop, se recomandă ca masterandul să elaboreze un test sau să aplice formularul din anexa 13. În cazul în care se va utiliza testul propus din această anexă este necesar de a adăuga, cel puțin, o întrebare suplimentară la fiecare compartiment și de a formula un compartiment nou.

Dacă masterandul decide utilizarea unui alt test, este necesar ca în raportul practicii să se descrie următoarele aspecte: controalele interne ce trebuie analizate, documentele care sunt studiate, discuțiile cu angajații și cu conducerea. Pe baza cunoștințelor acumulate la locul practicii, masterandul va trebui să formuleze clar în raportul său de practică ce înseamnă un control intern ineficace și care pot fi soluțiile pentru perfecționarea acestuia.

Controalele interne pot fi studiate prin observarea și chestionarea personalului. Masterandul va discuta cu personalul entității cum sunt efectuate controalele interne la entitate. Apoi, se va identifica nepotrivirea dintre ceea ce a observat și ceea ce s-a relatat. Suplimentar, în măsura posibilităților se va examina documentele și rapoartele care trebuie să confirme faptul că

controalele interne au funcționat în perioada analizată. În acest scop, vor fi studiate documentele care trebuie să permită verificarea dacă conducerea entității a autorizat operațiuni economice sau a aprobat o reconciliere a rapoartelor de revizuire privind acțiunile managerilor. De exemplu, la adunarea generală a acționarilor a fost aprobată decizia de procurare a unei clădiri pentru extinderea activității comerciale, autorizarea operațiunii de procurare fiind atribuită în responsabilitatea consiliului de administrare. Verificarea acestei autorizații poate fi efectuată în baza procesului-verbal al ședinței consiliului de administrare în cadrul căreia s-a discutat și s-a aprobat prevederile contractului de vânzare-cumpărare a clădirii respective.

Acolo unde nu s-a identificat nicio dovadă documentară masterandul poate reefectua controalele, în cazul în care se atestă că acestea au funcționat. De exemplu, când masterandul a observat că la entitatea analizată se verifică lunar corectitudinea introducerii informațiilor din tabelele de pontaj în sistemul contabil automatizat. Însă, această verificare nu este documentată, chiar dacă a fost primită o asigurare din partea contabilului-șef că se efectuează cu regularitate (de exemplu, semnătura acestuia, ca dovadă a revizuirii). În acest caz, masterandul va efectua de sine stătător verificarea datelor din bordiroul de calcul a salariilor cu cele din sistemul contabil automatizat.

Analogic se va proceda și cu stabilirea corectitudinii procesării facturilor comerciale, extraselor de la bancă etc. Scopul verificării este de a constata dacă procesarea s-a efectuat în mod corespunzător și la timpul oportun. În acest caz, se recomandă ca masterandul să studieze dacă controlul corectitudinii procesării datelor a funcționat pe parcursul întregului an așa cum s-a prevăzut. De aceea, se va testa un eșantion format din documentele nominalizate, practicându-se, de regulă, metoda de eșantionare statistică.

## **Tema 7. Obținerea probelor de audit**

La acest compartiment, este necesară examinarea trăsăturilor de bază ale probelor de audit (suficiența și adecvarea), procesului de obținere a probelor de audit, precum și efectuarea testelor de fond asupra detaliilor soldurilor conturilor și claselor de tranzacții.

Pentru realizarea acestor sarcini, masterandul va cerceta modul de obținere a probelor de audit referitor la anumite solduri ale conturilor (investiții imobiliare, mărfuri, creanțe comerciale, numerar în casierie și la conturi curente etc.), clase de tranzacții (venituri din vânzări, costul vânzărilor, cheltuieli de distribuire, cheltuieli administrative etc.).

Se recomandă, să fie studiate litigiile și pretențiile cu influență semnificativă asupra situațiilor financiare, utilizarea confirmărilor externe. De exemplu, pentru solicitarea și obținerea probelor de audit frecvent se aplică confirmarea bancară (anexa 14) iar în cazul confirmării creanțelor – solicitarea de confirmare a soldului la sfârșitul anului (anexa 15).

În raportul practicii, de asemenea, se va dezvălui necesitatea obținerii de către auditorul curent a probelor de audit privind soldurile inițiale oferite de auditorul precedent, precum și obținerea a celorlalte tipuri de probe, de exemplu: probe cu privire la estimările contabile și evenimentele ulterioare, probe de audit cu privire la continuitatea activității și utilizarea declarațiilor conducerii entității auditate. Se recomandă investigarea unor situații din practică, care permit aplicarea procedurilor analitice în calitate de proceduri de fond în scopul obținerii probelor de audit.

Ținând cont de natura misiunii și de particularitățile activității economico-financiare ale entității analizate, este necesar de argumentat care modalitate de exercitare a auditului se consideră mai adecvată. De exemplu, în cazul când entitatea auditată desfășoară activități comerciale și de producere, pentru exercitarea auditului situațiilor financiare poate fi aplicată atât metoda pe cicluri ale operațiunilor economice, cât și cea pe grupe de conturi.

Dacă la locul petrecerii practicii masterandul are posibilitatea de a studia realizarea auditului pe cicluri ale operațiunilor economice, în raportul practicii se va fi descris modul de exercitare a auditului următoarelor cicluri: auditul ciclului vânzărilor și încasărilor, auditul ciclului procurărilor și plăților, auditul ciclului remunerării muncii și a personalului, auditul ciclului atragerilor și rambursărilor de capital.

În cazul în care nu există posibilitatea de a investiga modalitatea de exercitare a auditului pe cicluri, masterandul poate opta pentru cea de a doua modalitate. Adică exercitarea auditului pe compartimente sau conturi ale evidenței contabile și ale situațiilor financiare. În acest caz, în raportul practicii este necesar de a se descrie esența metodicii de segmentare și de exercitare a auditului pe compartimentele (conturile) evidenței contabile și ale situațiilor financiare. Iar pe baza datelor oferite de către contabilitatea entității este necesar de a se explica particularitățile practice privind auditul activelor imobilizate, auditul activelor circulante, auditul capitalului propriu, auditul datoriilor, auditul veniturilor din vânzări și costului vânzărilor, auditul rezultatului din activitatea operațională, auditul rezultatului din alte activități.

Indiferent de metoda de exercitare a auditului (auditul pentru fiecare ciclu sau grup de conturi) în raportul practicii se va concretiza:

- documentele primare întocmite de entitate la acest compartiment, caracteristica acestora;
- persoanele implicate la întocmirea documentelor primare și persoanele care verifică corectitudinea perfectării;
- schema de circulație a documentelor primare în cadrul entității și graficul de prezentare la contabilitate;
- rapoartele gestionarilor și verificările efectuate de contabilitate la primirea lor;
- persoanele responsabile de autorizarea și executarea operațiunilor economice;

- lucrările la introducerea informației în evidența analitică pe baza documentelor primare;
- programa automatizată aplicată pentru ținerea contabilității;
- persoanele responsabile de introducerea informației în sistemul de contabilitate automatizat, lucrările efectuate de fiecare;
- jurnalele, borderourile și balanțele de verificare aplicate pentru ținerea evidenței analitice;
- registrele contabile aplicate pentru ținerea evidenței sintetice, balanței de verificare și cărții mari;
- modul de exercitare a inventarierii și de obținere a confirmărilor.

La raportul practicii cu acordul entității se recomandă anexarea copiilor documentelor pentru a comenta exemple din practică.

### **Tema 8. Raportarea rezultatelor auditului**

Masterandul, la această etapă a stagiului de practică va investiga următoarele aspecte: forma și structura raportului de audit; conținutul raportului în cazul auditului cu privire la situațiile financiare cu scop special, pentru auditul informației financiare prognozate sau asupra unei revizuirii a situațiilor financiare; rapoarte ale auditorului asupra situațiilor financiare individuale și asupra unui element specific al unei situații financiare, precum și pentru o misiune de compilare a situațiilor financiare și în cazul unei misiuni efectuate pe baza procedurilor convenite.

În raportul practicii masterandul va prezenta o succintă descriere a principalelor lucrări de totalizare a rezultatelor auditului, precum: discutarea erorilor și fraudelor cu conducerea de vîrf a entității pentru luarea deciziilor de corectare și înlăturare a acestora; examinarea circumstanțelor care au condus la încălcarea prevederilor actelor normative și legislative și influența acestora asupra opiniei auditorului; aprecierea neajunsurilor controalelor interne legate de sistemul contabil și de raportarea financiară; conținutul scrisorii de totalizare a rezultatelor auditului adresată conducerii entității; structura raportului de audit în funcție de caracterul opiniei de audit și tipul serviciului de audit.

De asemenea, pe baza informațiilor acumulate masterandul va elabora scrisoarea către conducerea entității și raportul de audit. Scrisoarea adresată conducerii cu privire la rezultatele auditului poate fi întocmită după modelul prezentat în anexa 16. La perfectarea scrisorii este necesar de a se ține cont de divergențele constatate la efectuarea lucrărilor de obținere a probelor de audit și de rezultatele testelor de evaluare a controlului intern. Se va atrage atenția la informațiile pe care conducerea intenționează să le publice și care se consideră a fi contradictorii sau care pot induce în eroare persoanele terțe, precum și la rezultatele observațiilor referitor la eficiența administrării activității și strategia business-ului.

Se recomandă ca în raportul practicii masterandul să menționeze și despre unele neînțelegeri cu conducerea legate de situațiile financiare: corectări considerate necesare de efectuat în situațiile financiare, neajunsuri și imperfecțiuni ale politicilor contabile, cazuri de dezvăluire necorespunzătoare a informației în situațiile financiare, încălcări a actelor legislative și normative. La întocmirea scrisorii în cauză masterandul va efectua și unele mențiuni. De exemplu, se va atenționa conducerea entității că controlul intern a fost examinat doar pentru elaborarea testelor de exercitare a auditului situațiilor financiare și nu pentru aprecierea gradului de adecvare al controlului intern scopurilor conducerii entității. Se va menționa și despre faptul că pot exista și alte neajunsuri în controlul intern întrucât s-a atras atenția doar la lucrările de raportare financiară.

Standardele de audit și asigurare, în funcție de tipul misiunii oferă mai multe exemple de rapoarte de audit. De aceea, în dependență de informația acumulată masterandul va stabili de sine stătător tipul raportului de audit, care va fi descris la acest compartiment. În anexa 17 este prezentat modelul unui raport de audit, care poate fi aplicat de masterand pentru a prezenta opinia de audit în cazul misiunii de audit a situațiilor financiare.

**ACADEMIA DE STUDII ECONOMICE A MOLDOVEI**

Catedra „Contabilitate și audit”

***Raport***

*privind stagiul de practică*

în baza \_\_\_\_\_  
(denumirea entității)

A pregătit \_\_\_\_\_  
(numele, prenumele)

Masterandul (a) \_\_\_\_\_  
(grupa)

**Autorul:**

\_\_\_\_\_  
(semnătura)

**Conducătorul practicii:**

\_\_\_\_\_  
(numele, prenumele, semnătura)

**Chișinău - 2014**



**AGENDA ACTIVITĂȚILOR**

<b>Nr. d/o</b>	<b>Denumirea activității</b>	<b>Perioada</b>	
		<b>Plan</b>	<b>Realizat</b>

**Coordonatorul de la baza practicii** \_\_\_\_\_  
(semnătura)

**Conducătorul practicii de la ASEM** \_\_\_\_\_  
(semnătura)

**CHESTIONAR**

Stimate Partener de practică, pentru a analiza corespunderea dintre conținutul stagiilor de practică și obiectivele programului de studii „*Audit financiar*” prin prisma centrării pe student și formării de competențe, Vă rugăm să completați acest chestionar. Rezultatele obținute vor fi luate în considerație la elaborarea programelor de studii oferite de ASEM.

Vă mulțumim anticipat și Vă dorim mult, mult succes!

Mai jos sunt prezentate **competențele profesionale** pe care le propunem de a le forma studenților în **ciclul Masterat** pentru a fi competitivi. Vă rugăm să apreciați pe o scală de la 1 la 5 puncte competențele propuse (*cu 5 puncte cele mai importante și 1 punct cele mai puțin importante*). Se vor însemna cu **X** căsuța corespunzătoare punctajului considerat potrivit pentru fiecare competență.

<b>Descrierea competențelor profesionale</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
<b>1.</b> Să demonstreze capacitatea de a aplica, transfera și combina cunoștințe și deprinderi în situații și medii de muncă diverse, în vederea realizării activităților cerute la locul de muncă, la nivel calitativ;					
<b>2.</b> Să poată determina prioritățile zilnice stabilite în corelație cu indicațiile primite din surse autorizate;					
<b>3.</b> Să revizuiască activitățile nerealizate și să le replanifice prompt pentru încadrarea în termenele prestabilite;					
<b>4.</b> Să demonstreze capacitatea necesară contabilului pentru comunicarea eficientă cu grupul de lucru din care face parte și cu reprezentanții instituțiilor cu care intră în contact;					
<b>5.</b> Să participe la discuții pe teme profesionale, să-și susțină punctele de vedere în mod responsabil, cu argumente pertinente;					
<b>6.</b> Să cunoască cerințele referitoare la operarea programului;					
<b>7.</b> Să cunoască terminologia (limbajul) de specialitate, să cunoască principiile contabile;					
<b>8.</b> Să demonstreze capacitatea de a folosi diferite tipuri de programe specializate;					
<b>9.</b> Să demonstreze cunoștințe privind conținutul documentelor primare și să posede capacitatea de elaborare și prelucrarea lor;					
<b>10.</b> Să identifice operațiile economice și elementele patrimoniale;					
<b>11.</b> Să înregistreze corect operațiile economice în baza Planului de conturi, asigurându-se corectitudinea prezentării informaționale a structurilor patrimoniale;					

<b>12.</b> Să poată verifica corectitudinea înregistrării operațiunilor economice și financiare;					
<b>13.</b> Să cunoască modul de pregătire a registrelor contabile analitice și sintetice;					
<b>14.</b> Să verifice corectitudinea datelor registrelor contabile;					
<b>15.</b> Să identifice erorile și să asigure corectarea lor conform prevederilor legale;					
<b>16.</b> Să cunoască legislația specifică în domeniul financiar-contabil, rolul raportării financiare;					
<b>17.</b> Să demonstreze capacitatea de sistematizare a datelor contabile la elaborarea situațiilor financiare;					
<b>18.</b> Să verifice corectitudinea elaborării rapoartelor, să propună soluții în cazul constatării unor erori;					
<b>19.</b> Să demonstreze capacități în analiza situațiilor financiare și în adoptarea deciziilor economice și de conducere;					
<b>20.</b> Să îndeplinească sarcini specifice controlului intern;					
<b>21.</b> Să cunoască lucrările de acceptare a misiunii, evaluare a mediului de control intern al entității, elaborare a strategiei generale și a planului misiunii;					
<b>22.</b> Să coordoneze și să documenteze lucrările de audit, eșantionare și extrapolare a denaturărilor;					
<b>23.</b> Să aplice procedura de evaluare a controlului intern, colectare a probelor de audit, comunicare a rezultatelor auditului și emitere a raportului de audit.					

### Scrisoarea de misiune

În atenția Consiliului de Administrație  
sau reprezentanților conducerii superioare

\_\_\_\_\_

(denumirea entității auditate)

Această scrisoare confirmă acceptul și înțelegerea noastră cu privire la termenii și obiectivele misiunii, precum și a naturii serviciilor pe care le vom oferi.

Vom efectua următoarele servicii: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

Auditul nostru va fi efectuat în scopul \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

Noi ne vom efectua auditul în conformitate cu (responsabilitățile auditorului) \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

Auditul va fi efectuat pe baza faptului că conducerea entității înțelege faptul că are responsabilitatea:

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

Ca parte a procesului nostru de audit, vom solicita din partea conducerii confirmări scrise legate de declarații făcute nouă în legătură cu auditul.

Așteptăm cooperarea tuturor angajaților dumneavoastră pe parcursul auditului. Sperăm să primim un sprijin deplin din partea personalului Dvs. și că ne vor fi puse la dispoziție orice înregistrări, documente și altă informație necesară pentru exercitarea auditului.

Forma și conținutul raportului nostru ar putea necesita modificări în funcție de constatările din timpul misiunii.

Onorariile pentru servicii se vor determina reieșind din \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

Vă rugăm semnați și restituiți copia atașată a acestei scrisori pentru a indica faptul că ați luat la cunoștință, și sunteți de acord cu aranjamentele misiunii inclusiv responsabilitățile noastre legate de aceasta. Dacă sunt observații referitoare la conținutul acestei scrisori vă rugăm să le transmiteți în decurs (termenul) \_\_\_\_\_.

(Denumirea firmei de audit) \_\_\_\_\_

Data \_\_\_\_\_

Luat la cunoștință și acceptat în numele

(Denumirea entității) \_\_\_\_\_

Data \_\_\_\_\_

<i>Entitatea auditată:</i> _____	Formular: IV.1 – AF
<i>Perioada exercitării auditului:</i> _____	
<b>APRECIEREA MEDIULUI DE CONTROL INTERN</b>	
<i>Scopul auditului:</i> _____	
<i>Perioada auditată:</i> _____	
<i>Elaborat:</i> _____	<i>Data:</i> _____
<i>Aprobat:</i> _____	<i>Data:</i> _____

## A. EVALUAREA FACTORILOR CARE DETERMINĂ MEDIUL DE CONTROL INTERN

### I. STILUL DE CONDUCERE

Nr. crt.	Factorii	Aprecierea mediului de control intern		
		scăzut	mediu	ridicat
1.1.	Separarea împuternicirilor și responsabilităților persoanelor din conducere	o singură persoană conduce	parțial separate	sunt clar definite
1.2.	Condițiile de remunerare ale persoanelor din conducere	neadecvate	imprecise	rezonabile
1.3.	Membrii consiliului de administrare dețin experiențe corespunzătoare în domeniile finanțelor, contabilității și controalelor	nu	cunoștințe generale	unii membri sunt licențiați
1.4.	Situațiile financiare pot fi înțelese de către conducere	nu	parțial	integral
1.5.	Atitudinea administrației față de controlul intern	pasivă	relativă	activă
1.6.	Există măsuri de protecție fizică împotriva pierderilor și sustragerilor de active, accesului neautorizat la echipamentele de calcul, programe de calculator sau înregistrări	lipsesc	există unele măsuri	există măsuri adecvate
1.7.				

Notă: răspunsul se încercuiește, masterandul va mai adăuga cel puțin încă o întrebare

### II. STRUCTURA ORGANIZAȚIONALĂ

Nr. crt.	Factorii	Aprecierea mediului de control intern		
		scăzut	mediu	ridicat
2.1.	Strucura organizațională corespunde mărimii și caracterului de activitate al entității	nu corespunde	parțial corespunde	este rezonabilă
2.2.	Există verificări în cadrul structurii conducerii (departamente, directori)	lipsesc	verificări parțiale	sunt stabilite anumite proceduri
2.3.	Separarea funcțiilor de aprobare și executare	neadecvată	parțială	corespunzătoare
2.4.	Există o separare a responsabilităților președintelui și ale directorului executiv	lipsește	separare neadecvată	separare adecvată
2.5.				

Notă: răspunsul se încercuiește, masterandul va mai adăuga cel puțin încă o întrebare

**III. SEPARAREA SARCINILOR ȘI RESPONSABILITĂȚILOR DE SERVICIU**

Nr. crt.	Factorii	Aprecierea mediului de control intern		
		scăzut	mediu	ridicat
3.1.	Existența regulamentului intern cu privire la sarcini și responsabilități	lipsește	parțial	există
3.2.	Răspunderea persoanelor material-responsabile este contractată	formal	parțial	integral
3.3.	Există cerințe scrise, care să reglementeze relațiile managementului cu angajații, furnizorii, clienții și asiguratorii	lipsește	parțial	există
3.4.	Există o persoană responsabilă pentru protecția fizică a clădirilor și bunurilor entității	lipsește	formal	există
3.5.	Există o separare corespunzătoare a atribuțiilor în cadrul activității de contabilitate	separare neadecvată	separare parțială	separare corespunzătoare
3.6.	Există cerințe scrise privind abordarea fraudelor și a altor acte ilegale, care să prevadă aducerea la cunoștința angajaților	lipsesc	unele cerințe există	există o procedură specială
3.7.				

Notă: răspunsul se încercuiește, masterandul va mai adăuga cel puțin încă o întrebare

**IV. POLITICI DE ANGAJARE, REMUNERARE ȘI PROMOVARE**

Nr. crt.	Factorii	Aprecierea mediului de control intern		
		scăzut	mediu	ridicat
4.1.	Proceduri de recrutare și selectare a personalului	lipsesc	câteva	există
4.2.	Aplicarea procedurilor de recrutare de către persoane calificate	nu	formal	da
4.3.	Verificarea experienței, calificării și a referințelor candidaților	nu	formal	da
4.4.	Angajarea prevede investigarea cazierului juridic	nu	formal	da
4.5.	Testarea obligațiunilor de serviciu ale personalului	nu	parțial	frecvent
4.6.	Angajaților li se aduc la cunoștință responsabilitățile și ceea ce managementul așteaptă de la ei	nu	formal	da
4.7.	Rotația gestionarilor în scopurile controlului intern	nu	uneori	regulat
4.8.	Există o periodicitate, cel puțin o dată în an pentru verificarea performanțelor fiecărui angajat de către directorii de departamente și este revizuită la nivel ierarhic superior	nu	formal	da
4.9.	În urma verificării performanțelor, sunt stabilite nevoile de perfecționare a pregătirii profesionale a angajaților	nu	formal	da
4.10.				

Notă: răspunsul se încercuiește, masterandul va mai adăuga cel puțin încă o întrebare

**V. POLITICI CONTABILE ȘI DE RAPORTARE**

Nr. crt.	Factorii	Aprecierea mediului de control intern		
		scăzut	mediu	ridicat
5.1.	Politicile contabile	lipsește	nu au fost actualizate	există și sunt adecvate
5.2.	Filiarele, reprezentanțele și subdiviziunile entității sunt monitorizate despre cerințe de raportare internă	lipsește monitorizarea	monitorizare neadecvată	monitorizarea corespunzătoare
5.3.	Registrelor contabile sunt complete și corespund cu datele din rapoartele gestionarilor	există abateri	raportarea parțială	corespunde cerințelor
5.4.	Mecanismul de raportarea către conducere a pierderilor, fraudelor și neajunsurilor controlului intern	lipsește	nu este adecvat	există
5.5.				

Notă: răspunsul se încercuiește, masterandul va mai adăuga cel puțin încă o întrebare

**B. EVALUAREA SIGURANȚEI MEDIULUI DE CONTROL INTERN**

<b><i>I. STILUL DE CONDUCERE</i></b>	<b><i>SCĂZUT</i></b>	<b><i>MEDIU</i></b>	<b><i>RIDICAT</i></b>
<b><i>II. STRUCTURA ORGANIZAȚIONALĂ</i></b>	<b><i>SCĂZUT</i></b>	<b><i>MEDIU</i></b>	<b><i>RIDICAT</i></b>
<b><i>III. SEPARAREA SARCINILOR ȘI RESPONSABILITĂȚILOR DE SERVICIU</i></b>	<b><i>SCĂZUT</i></b>	<b><i>MEDIU</i></b>	<b><i>RIDICAT</i></b>
<b><i>IV. POLITICI DE ANGAJARE, REMUNERARE ȘI PROMOVARE</i></b>	<b><i>SCĂZUT</i></b>	<b><i>MEDIU</i></b>	<b><i>RIDICAT</i></b>
<b><i>V. POLITICI CONTABILE ȘI DE RAPORTARE</i></b>	<b><i>SCĂZUT</i></b>	<b><i>MEDIU</i></b>	<b><i>RIDICAT</i></b>
<b>EVALUAREA GENERALĂ A NIVELULUI SIGURANȚEI MEDIULUI DE CONTROL INTERN</b>	<b>SCĂZUT</b>	<b>MEDIU</b>	<b>RIDICAT</b>

Notă: răspunsul se încercuiește

Executor: \_\_\_\_\_ Data: \_\_\_\_\_

*Date pentru planificarea auditului situațiilor financiare  
ale entității \_\_\_\_\_ pentru anul \_\_\_\_\_*

### **1. Prezentarea generală a auditului**

Auditul financiar va fi efectuat în baza acordului între entitate și firma de audit, consemnat prin scrisoarea de misiune.

#### **1.1. Baza auditului**

Auditul se va realiza în conformitate cu Legea nr.61-XVI din 16.03.2007 „Privind activitatea de audit”, Standardele Internaționale de Audit și Control de Calitate, Reglementările Internaționale de Asigurare, Codul Etic al Profesioniștilor Contabili.

#### **1.2. Obiectivele auditului.**

**Obiectivul general** constituie auditarea situațiilor financiare pe anul \_\_\_\_\_ și exprimarea opiniilor, în baza probelor de audit obținute, precum că acestea oferă o imagine veridică, autentică și completă.

**Obiectivele principale** evaluarea controlului intern, legalității și regularității tranzacțiilor economice și financiare, procesului de raportare financiară.

**Obiectivele specifice** identificarea și evaluarea politicilor și procedurilor aplicate de entitatea auditată la realizarea obiectivelor ce țin de:

\_\_\_\_\_ (de exemplu: conformitatea cu principiile contabile utilizate la întocmirea rapoartelor financiare; legalitatea utilizării mijloacelor financiare la efectuarea procurărilor; corectitudinea evidenței operațiunilor de decontare cu bugetul).

#### **1.3. Baza normativ-legală a entității**

Activitatea entității este reglementată de Codul civil nr.1107-XV din 06.06.2002, Legea nr.845-XII din 03.01.1992 cu privire la antreprenoriat și întreprinderi, de Statutul entității și alte acte normative și legislative (de concretizat) \_\_\_\_\_.

#### **1.4. Obiectivele entității**

Conform Statutului scopurile de bază ale întreprinderii constă în \_\_\_\_\_ (de exemplu: comerțul angro și cu amănuntul a mărfurilor de uz casnic).

#### **1.5. Persoanele-cheie cu funcții de răspundere din cadrul entității auditate:**

1. Administrator: \_\_\_\_\_
2. Director financiar: \_\_\_\_\_
3. Contabil-șef: \_\_\_\_\_
4. Contabili: \_\_\_\_\_
5. Șeful serviciului „cadre”: \_\_\_\_\_

**1.6. Organigrama funcțiilor:** Pentru anul \_\_\_\_\_ statele de personal au fost aprobate în număr de \_\_\_\_\_ unități. Responsabilitățile personalului de conducere în raport cu controlul intern și raportarea financiară:

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_



**1.7 Rezultatele evaluării mediului de control intern:**


---



---

*(de exemplu: identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă se realizează fără un mecanism de monitorizare și administrare definit, lipsesc proceduri interne pentru activități de control intern – acestea sunt aplicate în mod intuitiv, deficiențe în procesul de monitorizare a modificărilor cadrului normativ etc.)*

**1.8. Riscurile de denaturare semnificativă a rapoartelor financiare:**


---



---

*(de ex. tranzacțiile economice și financiare nu se conformează legislației, condiții economice nefavorabile, îngrijorări legate de condiția și credibilitatea evidențelor, în procesul de colectare și procesare a datelor apar numeroase intervenții manuale)*

**2. Metodologia de exercitare a auditului**

Probele de audit se vor acumula prin asistarea auditorului la inventariere, evaluarea sistemelor contabile și de control intern, examinarea documentelor primare, registrele contabile, situațiilor financiare, dărilor de seamă fiscale și statistice. În procesul auditului se va asista la inventarierea imobilizărilor necorporale, imobilizărilor corporale în curs de execuție, mijloacelor fixe, materialelor, obiectelor de mică valoare și scurtă durată, produselor, mărfurilor, numerarului, creanțelor și datoriilor. Pentru înțelegerea activităților de control intern vor fi intervievați angajații entității și se va solicita explicații de la persoanele cu funcții de răspundere ale entității, precum și alte lucrări de audit *(de concretizat)* \_\_\_\_\_

---



---

Entitatea auditată: _____		Formular: III.2 – SGA
Perioada exercitării auditului: _____	Misiunea: _____	

### STRATEGIA GENERALĂ DE AUDIT

Nr. crt.	Elementele strategiei	Precizări
<b>1.</b>	<b><i>Caracteristicile misiunii</i></b>	
1.1.	Cadrul general de raportare financiară	
1.2.	Natura segmentelor de afaceri, nevoia de cunoștințe specializate	
1.3.	Moneda de raportare financiară	
1.4.	Efectul tehnologiei informației asupra procedurilor de audit, tehnici de audit asistate de calculator	
1.5.	Disponibilitatea personalului și a datelor clientului	
<b>2.</b>	<b><i>Obiectivele de raportare, plasarea în timp a auditului și natura comunicărilor</i></b>	
2.1.	Calendarul de raportare financiară (raportul financiar interimar, raportul financiar anual)	
2.2.	Discuția cu conducerea și cu persoanele însărcinate cu guvernanta privind așteptările legate de rapoarte și comunicări	
2.3.	Natura și plasarea în timp estimată a comunicărilor dintre membrii echipei misiunii (graficul întâlnirilor și de revizuire a activităților de audit)	
<b>3.</b>	<b><i>Factori semnificativi, activități preliminare misiunii</i></b>	
3.1.	Determinarea pragului de semnificație aferent soldurilor existente la data raportării privind activele, capitalul propriu, datoriile	
3.2.	Determinarea pragului de semnificație aferent veniturilor, cheltuielilor și rezultatelor financiare	
3.3.	Clasele semnificative de tranzacții, solduri și prezentări	
3.4.	Domeniile în care riscul de denaturare semnificativă poate fi mai ridicat	
3.5.	Modificări semnificative ale cadrului de raportare financiară	
<b>4.</b>	<b><i>Natura, plasarea în timp și amploarea resurselor</i></b>	
4.1.	Componența echipei misiunii	
4.2.	Inspectorul controlului calității misiunii	
4.3.	Bugetul misiunii, perioada de exercitare	

<i>Entitatea auditată:</i> _____		Formular: III.3 – PMA
<i>Perioada exercitării auditului:</i> _____	<i>Misiunea:</i> _____	

### PLANUL MISIUNII DE AUDIT

1. Obiectivele auditului: \_\_\_\_\_

2. Domeniile auditate: \_\_\_\_\_

3. Persoanele responsabile de domeniile auditate:

\_\_\_\_\_

4. Membrii echipei de audit:

\_\_\_\_\_

5. Locul efectuării auditului: \_\_\_\_\_

6. Compartimentele organizatorice auditate:

\_\_\_\_\_

7. Graficul de lucru:

Nr. d/o	<i>Lucrările de audit planificate</i>	<i>Perioada/data</i>
1	Precizarea componenței echipei de audit	
2	Repartizarea lucrărilor de audit pentru fiecare auditor în funcție de calificarea profesională	
3	Instruirea membrilor echipei de audit	
4	Exercitarea auditului conform programei de audit	
5	Controlul calității lucrărilor de audit și a corectitudinii documentării acestora	
6	Explicații metodologice privind realizarea procedurilor de audit din partea conducătorului echipei de audit	
7	Perfectarea rezultatelor auditului	
8	Finisarea proiectului raportului de audit	
9	Prezentarea explicațiilor din partea entității auditate	
10	Redactarea raportului de audit	

Conducătorul echipei misiunii: \_\_\_\_\_

Entitatea auditată: _____		Formular: III.4 – PMA
Perioada exercitării auditului: _____		
<b>PRAGUL DE SEMNIFICAȚIE</b>		
Scopul auditului: _____		
Perioada auditată: _____		
Elaborat: _____		Data: _____
Aprobat: _____		Data: _____

**METODOLOGIA APLICĂRII VALORII PRAGULUI  
DE SEMNIFICAȚIE LA DETERMINAREA ERORILOR TOLERABILE**

**I. BAZA DE REFERINȚĂ**

Valoarea pragului de semnificație, de regulă, se fixează în limitele de 0,5 % și 2% și se aplică la o bază de referință adecvată. Se recomandă următoarele baze de referință (vezi anexa A):

- a) profitul net 0,5-1,0%;
- b) activele circulante (1,0-2,0%);
- c) datoriile pe termen scurt (1,0-2,0%);
- d) total activ bilanțier (0,5-1,0%).

**II. TRATAMENTUL SEMNIFICAȚIEI**

În cazul în care cumulul erorilor de prezentare în situațiile financiare depășește 1,0% se consideră că aceste situații sunt denaturate semnificativă, iar sub 0,5% - se consideră că sunt denaturate nesemnificativ.

Între 0,5% și 1,0% se impune utilizarea raționamentului profesional pentru a stabili dacă denaturările au caracter semnificativ.

**III. VALOAREA PRAGULUI DE SEMNIFICAȚIE**

Baza de referință	Sold la 31.12.X4,	Minimă		Maximă	
		%	Suma, mln lei	%	Suma, mln lei
Profit net	2,0	0,5	0,1	1,0	0,2
Active circulante	51,0	1,0	0,5	2,0	1,0
Datorii curente	36,8	1,0	0,4	2,0	0,8
Total activ	61,3	0,5	0,3	1,0	0,6

**IV. UTILIZAREA RAȚIONAMENTULUI PROFESIONAL**

Raționamentul profesional:

- a) dacă valoarea cumulată a denaturărilor din profitul net este inferioară limitei de 0,1 mln lei, se va considera că situațiile financiare prezintă o imagine fidelă;
- b) dacă valoarea combinată a denaturărilor va depăși suma de 0,2 mln lei, atunci se consideră că situațiile financiare nu prezintă o imagine fidelă;
- c) dacă aceasta se va situa între 0,1 mln lei și 0,2 mln lei, se va impune o analiză mai riguroasă.

Același proces logic se va aplica pentru fiecare dintre celelalte trei baze de referință.

#### IV. DETERMINAREA SUMEI TOTALE A ERORILOR TOLERABILE

În majoritatea cazurilor, valoarea pragului de semnificație se repartizează asupra conturilor bilanțiere, fiind considerată alternativa cea mai adecvată.

De exemplu, pe bază de raționament profesional, la repartizarea pragului de semnificație de 0,2 mln lei (1,0% din profitul net), se consideră că eroarea tolerabilă pentru orice cont nu poate depăși 60% din valoarea preliminară a pragului de semnificație (60% din 0,2 mln lei = 0,1 mln lei), iar suma tuturor erorilor tolerabile nu poate depăși dublul valorii preliminare a pragului de semnificație (0,2 mln lei x 2 = 0,4 mln lei).

#### V. EROAREA TOLERABILĂ APLICABILĂ ENTITĂȚII AUDITATE

Mii lei

Indicatori	Sold la 31.12.X4, mii lei	Eroarea tolerabilă	
		mii lei	categoria
A	I	2	3
Mijloace fixe	10 340	67	(d)
Stocuri	29 860	195	(b)
Creanțe	18 960	124	(b)
Numerar	820	5	(a)
Alte active circulante	1 360	9	(c)
<i>Total activ</i>	<i>61 340</i>	<i>X</i>	<i>X</i>
Capital social și suplimentar	8 500	55	(a)
Profit nerepartizat	13 980	91	(a)
Profit net	2 040	13	(a)
Datorii comerciale	4 720	30	(e)
Datorii față de personal	1 460	10	(c)
Datorii față de proprietari	28 300	185	(a)
Alte datorii curente	2 340	15	(c)
<i>Total pasiv</i>	<i>61 340</i>	<i>X</i>	<i>X</i>
<i>0,2 mln lei x 2 = 0,4 mln lei</i>			
Descifrarea calculelelor din col.2:			
67 mii lei = 10 340 mii lei : 61 340 mii lei x 400 mii lei			
195 mii lei = 29 860 mii lei : 61 340 mii lei x 400 mii lei			
etc.			

Notă:

(a) eroare tolerabilă nulă sau mică, contul poate fi auditat în întregime cu cheltuieli mici și nu se așteaptă descoperirea niciunei erori;

(b) eroare tolerabilă mare, contul este mai mare și necesită o eșantionare de proporții pentru a putea fi auditat;

(c) eroare tolerabilă mare, contul poate fi verificat cu cheltuieli mici cu ajutorul procedurilor analitice;

(d) eroare tolerabilă redusă, întrucât cea mai mare parte a acestui sold constă în terenuri și clădiri, care au rămas neschimbate din anul precedent și nu este nevoie să fie auditate.

(e) eroare tolerabilă moderat de mare, deoarece se așteaptă să existe un număr relativ mare de erori.

Entitatea auditată: _____		Formular: IV.1 – FL
Perioada exercitării auditului: _____	Misiunea: _____	

**FIȘA DE LUCRU  
PENTRU TESTAREA CONTROLULUI INTERN**

Scopul misiunii: \_\_\_\_\_

Compartimentul auditat: \_\_\_\_\_

Perioada auditată: \_\_\_\_\_

Populația investigată: \_\_\_\_\_

Elaborat: \_\_\_\_\_ Data: \_\_\_\_\_

Aprobat: \_\_\_\_\_ Data: \_\_\_\_\_

**I. COORDONAREA LUCRĂRILOR DE AUDIT**

Lucrări de testare a controlului intern				Executorul	Data	Referințe la documentația de lucru
Nr. ord.	Conținutul lucrărilor de audit	zile				
		plan	efectiv			
1.	<i>Evaluarea controlului intern bazată pe examinarea documentelor</i>	5	7			
2.	<i>Evaluarea controlului intern bazată pe observare</i>					
3.						

**II. INSTRUCȚIUNI CU PRIVIRE LA APLICAREA LUCRĂRILOR DE AUDIT**

**2.1. Determinarea eșantionului**

Volumul eșantionului

Populația testată: _____ (ex. confirmările debitorilor și a creditorilor privind creanțele și datoriile la sfârșitul anului, deconturile de avans etc.)				
Trimestrul	I	II	III	IV
Volumul eșantionului (ex. confirmări examinate)	28	32	38	24
Erori admisibile	0	1	1	0

*Ex. de erori admisibile: adresa incompletă a vânzătorului și cumpărătorului, neindicarea seriei și numărului facturii în actul de verificare; indicarea greșită a datei efectuării tranzacției comerciale și de decontare; denumirea incompletă a serviciului sau lucrării executate.*

Metoda de eșantionare	Documentul de lucru al auditorului	Numărul documentului din întregul set	
		primul	ultimul
Eșantionarea statistică	Indicați documentul în care se descrie modalitatea de stabilire a intervalului și a punctului de start	_____	_____
Eșantionarea nestatistică	Indicați documentul în care se descrie modalitatea de selectare a elementelor eșantionului	_____	_____

**2.2. Evaluarea controlului intern bazată pe examinarea documentelor**

**2.2.1. Rezultatele examinării documentelor**

Notați orice fraudă și eroare depistată la testarea eșantionului:

ex.: în dosarul contabilității lipsește confirmarea creanței comerciale de către debitorul SRL „Constructorul”, care este înregistrată în lista de inventariere a creanțelor

Volumul eșantionului	28		32			38			24	
Fraude și erori identificate	0	1	0	1	2	0	1	2	0	1
Siguranța controlului intern	R	S	R	R	S	R	R	S	R	S
Riscul legat de controlul intern	S	R	S	M	R	S	M	R	S	R

R – ridicat; M – mediu; S – scăzut.

**2.2.2. Aprecierea generală a mijlocului de control intern în cauză (confirmarea creanțelor și datoriilor)**

Conform rezultatelor testării mijlocului de control în cauză, se poate de concluzionat următoarele (încercuți evaluarea corespunzătoare):

- nivelului de încredere față de acest mijloc de control intern este: Ridicat Mediu Scăzut
- nivelul riscului legat de acest mijloc de control intern este: Ridicat Mediu Scăzut

**2.3. Evaluarea controlului intern bazată pe observare**

**2.3.1. Rezultatele observării**

Notați orice fraudă și eroare observată:

(ex. auditorul asistînd la inventarierea stocurilor a observat că sunt mărfuri care lipsesc în registrele contabile)

Volumul eșantionului										
Fraude și erori identificate										
Siguranța controlului intern										
Riscul legat de controlul intern										

R – ridicat; M – mediu; S – scăzut.

**2.3.2. Aprecierea generală a mijlocului de control intern în cauză (inventarierea stocurilor)**

Conform rezultatelor testării mijlocului de control în cauză, se poate de concluzionat următoarele (încercuți evaluarea corespunzătoare):

- nivelului de încredere față de acest mijloc de control intern este: Ridicat Mediu Scăzut
- nivelul riscului legat de acest mijloc de control intern este: Ridicat Mediu Scăzut

Executor: _____	Data: _____
-----------------	-------------

<i>Entitatea auditată:</i> _____	Formular: IV.2 –FL
<i>Perioada exercitării auditului:</i> _____	

**FIȘA DE LUCRU  
PENTRU TESTAREA SOLDURILOR ȘI RULAJELOR  
SOLDURILOR CONTURILOR CONTABILE**

<i>Scopul auditului</i> _____
<i>Compartimentul auditat:</i> _____
<i>Perioada auditată:</i> _____
<i>Populația investigată:</i> _____
<i>Elaborat:</i> _____ <i>Data:</i> _____
<i>Aprobat:</i> _____ <i>Data:</i> _____

Lucrări de testare a rulajelor și soldurilor conturilor contabile				Executorul	Data	Referințe la documentația de lucru
Nr. ord.	Conținutul lucrărilor de audit	zile				
		plan	efectiv			

<i>Executor:</i> _____	<i>Data:</i> _____
------------------------	--------------------



Entitatea auditată: _____		Formular: V.1 – SDE
Perioada exercitării auditului: _____	Misiunea: _____	

**STRATIFICAREA ȘI DETERMINAREA  
DIMENSIUNII EȘANTIONULUI**

Populația: _____	(ex. 248 de rapoarte ale gestionarilor)
Scopul auditului: _____	(ex. testarea controlului intern privind gestionarea mărfurilor)
Perioada auditată: _____	
Elaborat: _____	Data: _____
Aprobat: _____	Data: _____

**I. STRATIFICAREA POPULAȚIEI**

Nr. ord.	Criteriul de stratificare	Numărul de elemente
1.	Elemente cu sume mari	8 rapoarte
2.	Elemente care sunt influențate de activități realizate pentru prima dată	5 rapoarte
3.	Elemente determinate de lucrări executate de noii angajați	14 rapoarte
Total		27 rapoarte

Notă: pentru optimizarea volumului de lucru se recomandă stratificarea populației în straturi de elemente cu caracteristici deosebite. La stratificare se ține cont în primul rând de valoarea elementelor. Adică elementele care se deosebesc de celelalte prin valori mult mai mari decât media generală sunt selectate pentru testare fără a fi supuse eșantionării. Analogic se procedează și cu operațiunile economice înfăptuite pentru prima dată de entitate, care de cele mai dese ori cauzează dificultăți la documentare și înregistrare în contabilitate. Precum și în cazul gestionării și autorizării operațiilor de către un nou angajat.

**II. DETERMINAREA DIMENSIUNII EȘANTIONULUI**

**2.1. Numărul de elemente ale colectivității generale, care nu pot fi supuse stratificării:**

\_\_\_\_\_ 221 de rapoarte ( 248 rapoarte – 27 rapoarte)

**2.2. Factorii care determină dimensiunea eșantionului**

Exemplu: La verificarea preliminară s-a depistat o eroare în sumă de 13500 lei (în raport nu s-a menționat că la depozit se află marfă neridicată de cumpărător în sumă de 5400 lei). Din aceste considerente se prevede ca eroarea estimată să nu depășească suma de 12 mii lei (5400 lei x 248 rapoarte / 110 rapoarte). Rata erorii estimate este la nivel de 0,18% (12 mii lei : 6 850 mii lei x 100%), unde 6 850 mii lei constituie totalul rulajelor de intrări de mărfuri înscrise în cele 221 de rapoarte ale gestionarilor.

**2.3. Determinarea dimensiunii eșantionului:** ținând cont de rata erorii estimate – 0,18% și de rata erorii tolerabile - 5%, conform datelor din tabelul de mai jos dimensiunea eșantionului va constitui 59 elemente.

Eroarea estimată	Rata erorii tolerabile, %							
	2	3	4	5	6	7	8	9
0,00	149	99	74	59	49	42	36	32
0,25	236	157	117	93	78	66	58	51
0,5		157	117	93	78	66	58	51
0,75		208	117	93	78	66	58	51
1,00			156	93	78	66	58	51
1,25			156	124	78	66	58	51

Sursa: Дефлиз Ф.Л., Дженик Г.Р., О^Рейлли В.М., Хирш М.Б. Аудит Монтгомери / Пер. С англ. Под ред. Я.В. Соколова. – М., pag.377

Executor: _____	Data: _____
-----------------	-------------

Entitatea auditată: _____		Formular: V.2 – SEE
Perioada exercitării auditului: _____	Misiunea: _____	

### SELECTAREA ELEMENTELOR EȘANTIONULUI

Populația: _____	(ex. 248 de rapoarte ale gestionarilor)
Scopul auditului: _____	(ex. testarea controlului intern privind gestionarea mărfurilor)
Perioada auditată: _____	
Elaborat: _____	Data: _____
Aprobat: _____	Data: _____

#### I. EȘANTIONAREA STATISTICĂ

Nr. ord.	Etapele selectării elementelor eșantionului	Precizări
1.	Identificarea primului element al populației ( $N_e^0$ )	<i>Primul raport este numerat cu nr.214</i>
2.	Identificarea ultimului element al populației ( $N_e^1$ )	<i>Ultimul raport este numerat cu nr.462</i>
3.	Cifra din tabelul cu numere aleatoare (K)	<i>de ex. = 0,42179</i>
4.	Formula de selectare a elementului eșantionului	$N_e = (N_e^1 - N_e^0) \times (1 + K)$
5.	Calculul	$353 = (462 - 214) \times (1 + 0,42179)$

Notă: Tabelul cu numere aleatoare este alcătuit din coeficienți subunitari. Tabelul este generat de computer în baza programelor speciale. Conform calculului, elementul selectat al populației este raportul gestionarului cu numărul 353. Analogic se selectează și celelalte elemente ale eșantionului, dimensiunea căreia a fost determinată în anexa precedentă (57 de elemente). Eșantionarea statistică se recomandă de a fi aplicată la verificarea documentelor numerotate.

#### II. EȘANTIONAREA NESTATISTICĂ

Nr. ord.	Etapele selectării elementelor eșantionului	Precizări
1.	Identificarea primului element al populației ( $T_e^0$ )	<i>Total intrări de mărfuri reflectat în primul raport este egal cu 37 mii lei</i>
2.	Identificarea ultimului element al populației ( $T_e^1$ )	<i>Total cumulativ intrări de mărfuri este de 6 850 mii lei</i>
3.	Dimensiunea eșantionului (V)	<i>57 de elemente</i>
4.	Formula de calcul a intervalului (I)	$I = (T_e^1 - T_e^0) / V$
5.	Calcularea intervalului	$119,5 \text{ mii lei} = (6850 \text{ mii lei} - 37 \text{ mii lei}) / 57 \text{ elemente}$
4.	Formula de selectare a elementului eșantionului	$T_e = T_e^0 + I$
5.	Calculul	$156,5 \text{ mii lei} = 37 \text{ mii lei} + 119,5 \text{ mii}$

Notă: Conform calculului, elementul selectat al populației este raportul gestionarului a cărui total cumulativ este de circa 157 mii lei. Prin adăugarea intervalului se determină următorul element. Eșantionarea nestatistică se recomandă de a fi aplicată la verificarea documentelor evidența cărora se duce cu total cumulativ de la începutul perioadei. Totalul cumulativ de 6 850 mii lei constituie totalul rulajelor de intrări de stocuri înscrise în cele 221 de rapoarte ale gestionarilor.

Executor: _____	Data: _____
-----------------	-------------

Entitatea auditată: _____		Formular: V.3 – ED
Perioada exercitării auditului: _____	Misiunea: _____	

### EXTRAPOLAREA DENATURĂRILOR

Populația: _____	(ex. 248 de rapoarte ale gestionarilor)
Scopul auditului: _____	
Perioada auditată: _____	
Elaborat: _____	Data: _____
Aprobat: _____	Data: _____

#### I. IDENTIFICAREA ERORILOR ABERANTE

Nr. ord.	Natura evenimentului	Precizarea erorii	Suma erorii, lei
1.	Accident rutier	<i>Marfa defectată este la depozit, dar în raportul gestionarului nu a fost exclusă din stoc motivând că nu există decizia conducerii</i>	24700,00
2.	Deconectarea energiei electrice	<i>Produsele alterate nu au fost decontate adică raportate la ieșiri - ceea ce a cauzat solduri fictive în raportul gestionarului,</i>	11500,00
3.	Litigiu de judecată	<i>Returnarea mărfii de către cumpărător nu a fost inclusă în raportul gestionarului</i>	49100,00
Total		X	85 300,00

Notă: eroare aberantă reprezintă eroarea apărută în rezultatul unui eveniment izolat, de aceea ele nu pot fi extrapolate

#### II. STUDIAREA CAUZELOR DE APARIȚIE A CELORLALTE DENATURĂRI ALE POPULAȚIEI

Nr. ord.	Denaturarea	Precizarea cauzelor	Suma erorii, lei
1.	Nu sunt excluse din sold mărfurile sechestrate	<i>Pentru nerambursarea creditului, conform prevederilor contractuale au fost sechestrate mărfuri</i>	241820,00
2.	Mărfuri incluse greșit în raport	<i>Mărfuri primite de la furnizor dar care nu corespund speciemenelor tehnice, procesul verbal de predare-primire nu conține semnătura responsabilului</i>	41700,00
Total		X	283 520,00

Notă: este necesar să fie identificate toate elementele populației, care posedă caracteristici asemănătoare. Astfel de denaturare se examinează în detaliu pentru a stabili dacă este o eroare sau o fraudă. Fraudele la fel ca și erorile aberante nu se supun extrapolării.

**III. EXTRAPOLAREA ERORILOR REPREZENTATIVE****3.1. Erori constatate**

Suma, lei		Erori, mii lei	Ponderea, %
Conform raportului	Constatată la revizuire		
223 120	219 620	3,5	1,56
196 014	207 114	11,1	5,66
283 600	286 900	3,3	1,16
142 843	140 643	2,2	1,54
X	X	20,1	X

Notă: erorile reprezentative constituie erorile tipice populației (ex. lipsa semnăturii depozitarului în documentele primare, procese-verbale de predare-primire completate greșit etc.)

**3.2. Extrapolarea erorii în baza metodei valorice**

Nr. ord.	Etapele extrapolării	Unitatea de măsură	Rezultatul
1.	Valoarea totală a elementelor eșantionului	mii lei	1480
2.	Determinarea ponderii eșantionului în totalul populației (1480 mii / 6850 mii lei x 100%)	%	21,6
3.	Multiplicarea erorii totale a eșantionului la întregul set de elemente ale populației (20,1 mii lei / 21,6 % x 100%)	mi lei	93,05
4.	Eroarea tolerabilă (6850 mii lei x 5%)	mii lei	342,5
5.	Concluzie: Eroarea extrapolată a colectivității este de circa 4 ori (342,5 mii lei / 93,5 mii lei) mai mică decât eroarea tolerabilă. De aceea, astfel de erori sunt considerate ne semnificative și ele nu pot servi ca temei pentru a considera informația din rapoartele gestionarilor ca fiind denaturată semnificativ.		

Notă: 6850 mii lei constituie totalul rulajelor de intrări de mărfuri înscrise în cele 221 de rapoarte ale populației supusă eșantionării, 1480 mii lei - totalul rulajelor de intrări de mărfuri înscrise în cele 57 de rapoarte ale eșantionului.

**3.3. Extrapolarea erorii în baza metodei coeficientului multiplicativ**

Nr. ord.	Etapele extrapolării	Unitatea de măsură	Rezultatul
1.	Calculul greutății specifice ((1,56%+5,66%+1,16%+1,54%) / 4)	%	2,48
2.	Extrapolarea erorii în baza greutății specifice (6850 mii lei x 2,48%)	mii lei	169,88
3.	Eroarea tolerabilă (6850 mii lei x 5%)	mii lei	342,5
4.	Concluzie: Eroarea extrapolată conform metodei a doua este de circa două ori mai mare decât cea determinată conform primei metode, însă mai mică de două ori decât eroarea tolerabilă. Aceasta relatează despre faptul că indiferent de metoda aplicată rezultatul final oricum nu depășește plafonul existent ceea ce ne permite să constatăm cu certitudine lipsa riscului existenței erorilor semnificative la elementele netestate ale populației.		

Executor: \_\_\_\_\_

Data: \_\_\_\_\_

<i>Entitatea auditată:</i> _____	<b>Formular:</b> VI.1 – TCI
<i>Perioada exercitării auditului:</i> _____	

### CHESTIONAR PENTRU TESTAREA CONTROLULUI INTERN

<i>Scopul auditului:</i> _____
<i>Perioada auditată:</i> _____
<i>Elaborat:</i> _____ <i>Data:</i> _____
<i>Aprobat:</i> _____ <i>Data:</i> _____

#### **I. INVESTIGAREA CONTROALELOR LA NIVEL DE CONDUCERE**

Scopul urmărit	Întrebări precăutate de auditor	Modalități de obținere a răspunsurilor	Precizări
Aprecierea atitudinii conducerii superioare privind perfecționarea controlului intern	Există anumite încurajări pentru conducerea entității de a lua măsuri pentru efectuarea evaluărilor independente ale mediului de control și ale controalelor interne?	Se studiază documentația de constituire a entității, procesele verbale ale adunării fondatorilor și acționarilor, politicile și manualele de conducere	
	Care este atitudinea conducerii superioare în privința propunerilor auditorilor de perfecționare a controlului intern? Dacă aceste propuneri sunt încurajate de conducerea superioară și primesc răspuns din partea comitetului de conducere?	Se examinează documentația care confirmă că scrisorile auditorilor sunt analizate și primesc răspuns la nivelul consiliului executiv, consiliului de supraveghere și a comitetului de conducere	
Stabilirea reacției conducerii față de încălcările legale	Ce fel de măsuri disciplinare sunt luate de către conducere pentru a reacționa la încălcările prevederilor legale?	Se discută cu personalul dacă încălcările sunt analizate în întreaga entitate și cum sunt documentate	

Notă: este necesar de a completa acest compartiment cu încă cel puțin o întrebare suplimentară

**II. APRECIEREA CONTROALELOR ORGANIZAȚIONALE**

Scopul urmărit	Întrebări precăutate de auditor	Modalități de obținere a răspunsurilor	Precizări
Separarea atribuțiilor, responsabilităților și sarcinilor de serviciu este adecvată	Dacă în politica de contabilitate, în regulamentele interne și în organigrama entității există cerințe specifice privind separarea atribuțiilor?	Discutarea cu personalul privind separarea atribuțiilor de serviciu	
Precizarea criteriilor de separare a atribuțiilor pentru fiecare angajat	În ce măsură este documentată separarea sarcinilor și atribuțiilor de serviciu? Care sunt responsabilitățile fiecărui angajat?	Examinarea regulamentelor interne, organigramelor, statelor de personal, fișei postului, manualului de proceduri	

Notă: este necesar de a completa acest compartiment cu încă cel puțin o întrebare suplimentară

**III.**

Scopul urmărit	Întrebări precăutate de auditor	Modalități de obținere a răspunsurilor	Precizări

Notă: este necesar de a completa acest compartiment de sine stătător

Executor: _____	Data: _____
-----------------	-------------

Entitatea auditată: _____	Formular: VII.1 – CB
Perioada exercitării auditului: _____	

## CONFIRMAREA BANCARĂ

Scopul auditului: \_\_\_\_\_

Perioada auditată: \_\_\_\_\_

Elaborat: \_\_\_\_\_ Data: \_\_\_\_\_

Aprobat: \_\_\_\_\_ Data: \_\_\_\_\_

**Confidențial**

BC "MoldovaBanc"  
str. Bănulescu Bodoni, 27  
tel.: + 373 (22) 402 757

Chisinau, 04 ianuarie 20X5

Obiect: **Confirmare bancară**

Stimată D-nă Elena CROITORU,

În legătură cu efectuarea auditului conturilor noastre, vă vom fi recunoscători dacă D-voastră ne-ați putea prezenta informația de mai jos, aferentă operațiunilor efectuate de părțile noastre. Vă rugăm să expediați o copie independentă a prezenței confirmării *direct* auditorilor noștri, adresa este indicată mai jos.

Cu respect,

\_\_\_\_\_  
Ion CUCOȘ, contabil-șef  
SA „MODERN-GRUP”

**Numele și adresa auditorilor noștri:**

Victor SÎRBU și Stela MOCANU,  
auditori ai Societății de audit „Audit Consult” SRL  
str. București 68/3, biroul 17  
2005 Chișinău

Către: „Audit Consult” SRL  
str. București 68/3, biroul 17  
Fax: + 373 (22) 402 758  
Tel: + 373 (22) 402 757

## CONFIRMARE BANCARĂ

**privind starea financiară a clientului la 31 decembrie 20X4**

Vă rugăm să răspundeți la toate întrebările de mai jos. Dacă întrebarea nu este aplicabilă, atunci vă rugăm să indicați “neaplicabilă” sau “nimic”. Dacă nu este suficient spațiu rezervat pentru răspuns, atunci vă rugăm să expuneți răspunsul D-voastră pe o pagină separată. Vă rugăm să indicați pe pagina dată numele clientului și numărul întrebării la care ați dat răspuns.

1. La sfârșitul zilei de 31 decembrie 20X4, înregistrările noastre arată soldurile următoare pentru entitatea auditată SA „MODERN-GRUP”:

NUMAR CONT	DENUMIREA CONTULUI	VALUTA	VALOARE	CONT CU DOBÂNDA RATA DOBÂNZII

2. Clientul era direct dator băncii noastre sub formă de credite, acreditive, etc., la data menționată, în suma totala de \_\_\_\_\_, după cum urmează:

DATA ÎMPRUMUTULUI	SCADENTA	VALOARE	RATA DOBÎNZII	DOBÎNDA DE PLATA LA 31.12.20X4	DESCRIEREA CREDITULUI, ACREDITIVULUI, ETC

3. Clientul era răspunzător solidar în calitate de girant la data menționată, pentru suma de \_\_\_\_\_, după cum urmează:

DATA	NUMELE	VALOARE	SCADENTA	OBSERVAȚII

4. Alte credite, acreditive, scrisori de credit, etc., pentru care era răspunzător clientul la data menționată:

\_\_\_\_\_

Vă rugăm să indicați, în caz că există, orice restricție ce poate fi aplicată de D-voastră la acordarea creditelor.

\_\_\_\_\_

5. Persoanele autorizate

Acele persoane care, conform informației transmise D-voastră, sunt autorizate să confirme tranzacțiile din partea companiei noastre cu D-voastră, precum natura și dimensiunile împuternicirii lor (vă rugăm să atașați o copie a cartelei pentru semnătură).

\_\_\_\_\_

6. Altă informație

Oricare alte comentarii aferente prezentului chestionar.

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

Al dumneavoastră (numele băncii), filiala \_\_\_\_\_

DI/Dna \_\_\_\_\_  
SEMNATURA AUTORIZATĂ

Data: \_\_\_\_\_



<i>Entitatea auditată:</i> _____	<b>Formular: VII.2 – CRC</b>
<i>Perioada exercitării auditului:</i> _____	

**CONFIRMAREA CREAŢEI COMERCIALE**

*Scopul auditului:* \_\_\_\_\_

*Perioada auditată:* \_\_\_\_\_

*Elaborat:* \_\_\_\_\_ *Data:* \_\_\_\_\_

*Aprobat:* \_\_\_\_\_ *Data:* \_\_\_\_\_

**SA “COMFORT”  
c/f 1002700049760**

12 ianuarie 20X5

Republica Moldova  
Chişinău, str. Uzinelor 74

*Către persoanele însărcinate  
cu guvernarea*

În legătură cu un audit al situaţiilor financiare, vă rugăm să confirmaţi direct auditorilor noştri

Victor SÎRBU şi Stela MOCANU,  
auditori ai Societăţii de audit „Audit Consult” SRL  
str. Bucureşti 68/3, biroul 17  
2005 Chişinău

corectitudinea soldului menţionat mai jos, sold al datoriei dvs. faţă de entitatea noastră la data de 31 decembrie 20X4

Datoria, în sumă de 234 720 lei la data de 31 decembrie 20X4, este corectă, cu excepţia următoarelor:

---



---



---



---



---



---



---



---

Vă mulţumim anticipat pentru un răspuns prompt la această solicitare

\_\_\_\_\_  
(semnătura)  
Ion CUCOŞ, contabil-şef  
SA „MODERN-GRUP”

Entitatea auditată: _____	Formular: VIII.1 – SCE
Perioada exercitării misiunii: _____	

## SCRISOARE CĂTRE CONDUCEREA ENTITĂȚII AUDITATE

Scopul auditului: \_\_\_\_\_

Perioada auditată: \_\_\_\_\_

### I. LUCRĂRI DE AUDIT DE FOND LA CARE AU FOST CONSTATATE DIVERGENȚE

Lucrările de audit executate	Exemple de posibile divergențe
Verificarea corectitudinii calculelor din bilanța de verificare, cartea mare și situațiile financiare	<i>Unele sume din bilanța de verificare nu pot fi supuse reconcilierii cu totalurile din registrele contabile</i>
Compararea soldurilor stocurilor din lista de inventariere cu sumele respective din bilanța de verificare și rapoartele gestionarilor	<i>Nu au fost prezentate la verificare toate rapoartele gestionarilor</i>
Examinarea și compararea soldurile din bilanța de verificare cu sumele confirmate de terți	<i>În cazul sumelor la care au fost descoperite divergențe nu s-a obținut facturile și documentele de plată respective care justifică situația creată</i>

**Notă:** este necesar de a completa acest compartiment cu încă cel puțin o lucrare de audit suplimentară

### II. REZULTATELE TESTELOR DE EVALUARE A CONTROLULUI INTERN

Lucrările de audit executate	Exemple de posibile divergențe
Asistarea la inventarierea mijloacelor fixe și a stocurilor	<i>Nu a fost posibilă obținerea specimenelor tehnice ale unor mărfuri pentru stabilirea categoriei</i>
Solicitarea confirmărilor de la terți privind apariția datoriilor debitoare și creditoare	<i>Le examinarea confirmărilor obținute s-a identificat facturi comerciale neachitate și transferuri neînchise cu livrări de marfă</i>

**Notă:** este necesar de a completa acest compartiment cu încă cel puțin o lucrare de audit suplimentară

### III. MENȚIUNI

1. Auditul a fost efectuat în conformitate cu Standardele de Audit și Asigurare aplicabile misiunii de audit în cauză. Misiunea a fost exercitată pentru a vă comunica despre autenticitatea informației financiare auditate.
2. Scrisoarea în cauză este emisă exclusiv în scopurile indicate în termenii scrisorii de misiune și este destinată numai pentru informarea D-stră. Prezenta scrisoare nu trebuie să fie utilizată în alte scopuri sau distribuită altor părți.
3. *(Se completează de masterand pe baza informație obținute la locul stagiului de practică, vezi indicațiile metodice la acest compartiment)* \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

Entitatea auditată: _____	Formular: VIII.2 – RAI
Perioada exercitării auditului: _____	

### RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Elementele raportului	Conținutul model al elementelor raportului auditorului independent
Titlul	<i>Raportul auditorului independent</i>
Destinata-rul	<i>Consiliul de Administrație al Societății pe Acțiuni “Succes”</i>
Paragraful introductiv	<i>Am auditat situațiile financiare anexate ale Societății pe Acțiuni “Succes”, care cuprind bilanțul la data de 31 decembrie 20X1, situația de profit și pierdere, situația modificărilor capitalului propriu, situația fluxurilor de numerar pentru anul încheiat, precum și o sinteză a politicilor contabile semnificative și alte note explicative</i>
Responsabilitatea conducerii pentru situațiile financiare	<i>Conducerea este responsabilă pentru întocmirea și prezentarea fidelă a acestor situații financiare în conformitate cu Standardele Naționale de Contabilitate. Această responsabilitate include: conceperea, implementarea și menținerea unui control intern relevant pentru întocmirea și prezentarea fidelă de situații financiare ce nu conțin denaturări semnificative ca urmare fie a fraudei, fie a erorii; selectarea și aplicarea politicilor contabile adecvate; elaborarea estimărilor contabile rezonabile pentru circumstanțele date</i>
Responsabilitatea auditorului	<i>Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la aceste situații financiare în baza auditului efectuat. Am realizat auditul în conformitate cu Standardele Intenționale de Audit. Aceste standarde prevăd faptul că trebuie să ne conformăm cerințelor de etică și să planificăm și să realizăm auditul pentru a obține o asigurare rezonabilă cu privire la faptul că situațiile financiare nu conțin denaturări semnificative. Un audit implică realizarea procedurilor necesare pentru obținerea probelor de audit referitoare la sume și alte informații publicate în situațiile financiare. Procedurile selectate depind de raționamentul auditorului, inclusiv evaluarea riscurilor ca situațiile financiare să prezinte denaturări semnificative ca urmare fie a fraudei, fie a erorii. În efectuarea acelor evaluări ale riscurilor, auditorul ia în considerare control intern relevant pentru întocmirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare ale entității cu scopul de a planifica proceduri de audit adecvate în circumstanțele date, dar nu în scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern al entității. În cadrul unui audit se evaluează, de asemenea, gradul de adecvare a politicilor contabile folosite și măsura în care estimările contabile elaborate de conducere sunt rezonabile, precum și evaluarea prezentării globale a situațiilor financiare. Considerăm ca probile de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a forma o bază pentru opinia noastră de audit</i>
Opinia auditorului	<i>În opinia noastră, situațiile financiare prezintă cu fidelitate, sub toate aspectele semnificative poziția financiară a Societății pe Acțiuni “Succes” la data de 31 decembrie 20X1, situația de profit și pierdere, situația modificărilor capitalului propriu, situația fluxurilor de numerar pentru anul încheiat la acea dată, în conformitate cu Standardele Naționale de Contabilitate</i>
Alte responsabilități de raportare	<i>În cadrul auditului situațiilor financiare am avut și responsabilitatea de a aprecia caracterul adecvat al registrelor și înregistrărilor contabile. În opinia noastră, registrele și înregistrările contabile sunt perfectate conform politicilor contabile acceptate și folosite de entitate potrivit prevederilor Standardelor Naționale de Contabilitate</i>
Semnătura auditorului	<i>Societatea de Audit „AuditConsulting”, auditor A. Ciocan, licența AL0140752</i>
Data raportului auditorului	<i>25.03. 20X2</i>
Adresa auditorului	<i>str. Mihai Eminescu nr.45, Chișinău, Republica Moldova</i>

***Subiectele de evaluare a competențelor obținute  
în procesul efectuării practicii de master pentru  
programul „Audit financiar”***

1. Procesul de comunicare privind acceptarea misiunii de audit.
2. Stabilirea zonelor de risc privind auditul:
  - analiza situației clientului pe baza celor mai recente informații financiare;
  - expunerea propriilor opinii referitoare la riscurile de denaturare semnificativă;
  - examinarea obligațiilor clientului față de terți, comentarea unor situații de excepție.
3. Modul de documentare a condițiilor de exercitare a auditului.
4. Obținerea unei înțelegeri referitor la atitudinea conducerii entității față de controlul intern.
5. Determinarea nivelului de încredere al auditorului față de controlul intern în baza informației referitor la:
  - stilul de conducere și structurii organizaționale;
  - separarea sarcinilor și responsabilităților de serviciu;
  - politicile de remunerare și promovare;
  - politicile contabile și de raportare;
  - monitorizarea angajamentelor contractuale față de clienți și furnizori.
6. Documentarea informației cu privire la controlul intern al entității:
  - supravegherea controalelor interne;
  - perfecționare și pregătirea profesională a personalului;
  - respectarea cadrului legislativ și normativ care reglementează activitatea entității;
  - interpretarea prevederii legale în raport cu situația specifică de la entitate.
7. Opinia masterandului referitor la nivelul de încredere, care poate fi acordat controlului intern al entității de către un auditor.
8. Modul de elaborare a strategiei generale și planului misiunii de audit.
9. Factorii semnificativi abordați în realizarea activităților preliminare misiunii:
  - pragul de semnificație;
  - clasele semnificative de tranzacții și solduri
  - domeniile în care riscul de denaturare semnificativă poate fi mai ridicat;
  - modificări semnificative ale cadrului de raportare financiară.
10. Stabilirea domeniului de aplicare a misiunii și plasarea în timp a lucrărilor de audit.
11. Amploarea resurselor necesare realizării auditului și direcționarea eforturilor echipei misiunii.
12. Documentarea naturii, calendarului și întinderii auditului.

13. Asigurarea controlului bunei execuții a lucrărilor pe parcursul misiunii de audit.
14. Precizarea obiectivelor auditului, bugetului de timp pentru lucrare de audit planificată.
15. Conținutul strategiei generale de audit și a planului misiunii.
16. Aspectele abordate în discuții cu conducerea și cu persoanele însărcinate cu governanța privind așteptările legate de rapoarte și comunicări în audit.
17. Natura și plasarea în timp estimată a comunicărilor dintre membrii echipei misiunii de audit.
18. Efectuarea evaluărilor specifice a riscurilor inerente și de control intern aferente:
  - ciclului procurărilor și plăților;
  - ciclului vânzărilor și încasărilor;
  - ciclului remunerării muncii și a personalului;
  - ciclului atragerilor și rambursărilor de capital.
19. Aprecierea nivelului necesar de asigurare garantat de lucrările de testare a rulajelor și soldurilor conturilor contabile.
20. Determinarea naturii testelor controlului intern, a rulajelor și soldurilor conturilor contabile.
21. Consultanța acordată de conducerea firmei de audit, precum și implicarea altor auditori sau experți pentru oferirea asistenței de specialitate necesară.
22. Obiectivele controlului intern privind sistemul contabil:
  - înregistrarea operațiunilor în contabilitate;
  - autorizarea tranzacțiilor economice;
  - accesul la documente și la baza de date computerizată;
  - corespunderea politicilor contabile cu specificul de activitate al entității.
  - sistemul informatic contabil funcționează corespunzător.
23. Adaptarea și completarea formularelor documentelor de lucru în funcție de riscurile identificate pe parcursul derulării misiunii de audit.
24. Proceduri de audit care reflectă conținutul testului controlului intern referitor la:
  - ciclului procurărilor și plăților;
  - ciclului vânzărilor și încasărilor;
  - ciclului remunerării muncii și a personalului;
  - ciclului atragerilor și rambursărilor de capital.
25. Conținutul fișei de lucru pentru testarea soldurilor și rulajelor conturilor contabile.
26. Opinia masterandului referitor la relevanța lucrărilor de identificare, analiză, evaluare și înregistrare a informațiilor în contabilitatea entității.

27. Particularități de aplicare a testelor de fond pentru verificarea acuratețea informațiilor din situațiile financiare.
28. Aplicarea procedurilor de audit la acumularea probelor în cadrul:
  - ciclului procurărilor și plăților;
  - ciclului vânzărilor și încasărilor;
  - ciclului remunerării muncii și a personalului;
  - ciclului atragerilor și rambursărilor de capital.
29. Procedura de solicitarea de informații verbale și scrise, confirmare sau primire a unui răspuns scris/verbal de la o terță parte independentă.
30. Factorii analizați la determinarea dimensiunii eșantionului și seturilor de date ce întrunesc condițiile de a fi constatate populații.
31. Modul de obținere a probelor de audit referitor la anumite solduri ale conturilor (investiții imobiliare, mărfuri, creanțe comerciale, numerar în casierie și la conturi curente etc.)
32. Utilizarea confirmărilor externe în procesul de examinare a litigiilor și pretențiilor cu influență semnificativă asupra situațiilor financiare.
33. Necesitatea obținerii de către auditorul curent a probelor de audit privind soldurile inițiale oferite de auditorul precedent.
34. Probe de audit cu privire la continuitatea activității și utilizarea declarațiilor conducerii entității auditate.
35. Exercițarea auditului pe compartimente sau conturi ale evidenței contabile și ale situațiilor financiare.
36. Particularitățile practice privind auditul:
  - activelor imobilizate și circulante;
  - capitalului propriu și datoriilor;
  - veniturilor din vânzări și costului vânzărilor;
  - rezultatului din activitatea de bază și alte activități.
37. Forma, structura și conținutul raportului de audit.
38. Rapoarte ale auditorului asupra situațiilor financiare individuale și privind un element specific al situației financiare.
39. Raportul auditorului misiuni efectuate pe baza procedurilor convenite.
40. Scrisoarea adresată conducerii entității cu privire la rezultatele auditului.